

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI

GİRİŞ

Çifte Vergilendirme; vergiye tabi bir gelirin; birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin; hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin “**Mukim**” olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Diğer bir ifade ile; iki veya daha fazla devletin; aynı mükellefe aynı dönemde ve aynı konuda vergi yüklemek istemesi durumudur.

Kendi sınırları içindeki yabancı kişilerin gelirlerinden vergi almak isteyen bir ülke ile diğer ülkelerde gelir elde eden, kendi ülkesinde yaşayan kişilerin gelirlerinden vergi almak isteyen diğer ülke arasındaki vergisel sorunun adı çifte vergilendirme sorunu olarak ortaya çıkmaktadır.

Her ülkenin kendine göre farklı mevzuata sahip olması nedeniyle günümüzde büyük çifte vergilendirme bir sorun teşkil etmektedir. Özellikle çifte vergilendirme sorunu, mükellefiyetin tam olarak belirlenemediği durumlarda ortaya çıkmakta ve bir takım etkiler yaratmaktadır.

A. Çifte Vergilendirmenin Etkileri

Çifte vergilendirme uygulaması maliyetleri arttırarak mükelleflerin faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler oluşturmaktadır.

Her ülkenin farklı oranlarda vergi uygulamaları sonucu çifte vergilendirme, uluslararası kaynak dağılımı etkinliğini ve ülkeler arasında vergilendirmede eşitlik durumunu da bozmaktadır.

Çifte vergilendirme; kısa dönemde devlete gelir artışı sağlar gibi görünmesine rağmen, uzun dönemde ekonomik faaliyetlerin yavaşlamasına neden olmakta ve vergilendirilebilir alanların daralmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 117. maddesinin 3. bendinde Verginin Mükerrer olması; “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmıştır. Mükerrer vergilendirmeden doğan sorunları önlemek için de devletler; bazı ilkelere bağlı kalarak aralarında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) akdetme yoluna gitmektedir. Ülkelerin kendi aralarında yaptıkları Ç.V.Ö.A. bu sorunun ortadan kaldırılması açısından büyük önem kazanmaktadır.

B. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının imzalanmasında göz önünde bulundurulmuş ilkeler

a) İkamet ilkesi: Ev sahibi ülkede yerleşik bulunan kişinin tüm diğer ülkelerde elde ettiği gelirleri, elde edildiği kaynağa bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirilmektedir. Diğer deyişle bir kişinin tüm dünyada elde ettiği gelirleri; ikametinin bulunduğu ülkede toplanarak vergilendirilmektedir.

b) Kaynak İlkesi: Bu ilkeye göre; bireylerin ikamet ettikleri ülkeye değil, gelirin elde edildiği yere bakılır. Örneğin; Almanya’da yabancı vergi mükelleflerinin sadece Almanya kaynaklı gelirleri üzerinden Almanya’da vergilendirilmesi gibi.

c) Uyrukluk İlkesi: Bu ilke gereği bir ülkeye vatandaşlık bağıyla bağlı olan kişi o ülkeye vergi ödemektedir. Bağımsız bir vergileme ilkesi olmayan “uyrukluk ilkesi” genellikle büyük ekonomik potansiyele sahip ülkelerin diğer ülkelerle yaptıkları anlaşmalarda söz konusu olabilmektedir. Türk Vergi Sisteminde GVK 3.maddede belirtildiği gibi hem uyrukluk ilkesi hem de ikametgâh ilkesine göre vergilendirme yetkisi tespit edilmiştir.

C. Çifte Vergilendirmeyi Önlemede Ulusal ve Uluslararası Yöntemler

1. Ulusal Yöntemler

Çeşitli vergi kanunlarında çifte vergilendirmenin önlenmesine veya giderilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda, çifte vergilendirmeyi önleme bakımından aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır;

a) İndirim yöntemi (Matrahtan İndirim)

İndirim yönteminde, genellikle gelir ve servet vergilerinde ikameti esas alan bir ülkede vergi hesabı yapılırken, yabancı ülkelerde ödenen vergi, hesaplanan vergi matrahından düşürülmektedir. Buna göre, yurt içi ve yurt dışı kazançları toplanmakta; bulunan matrahtan, yabancı ülkede ödenen vergiler indirilerek kalan tutar vergilendirilmektedir

b)- Mahsup yöntemi (Vergiden İndirim)

Bu yöntemde; vergilendirmede ikameti esas alan bir ülke, vergiyi yurt içinde ve yurt dışında elde edilen tüm gelirler üzerinden hesaplamakta ve yabancı ülkelerde ödenen benzeri vergilerin, hesaplanan toplam vergiden düşülmesini benimsemektedir.

Yurt dışı gelirin Türkiye’de beyan edilen gelirler toplamına katkısı ne oranda ise, hesaplanan vergiden indirilecek tutar da o kadar olur.

GVK 123.md ve KVK 33.md ile yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye’de mahsubuna imkân tanınmıştır.

c)- İstisna yöntemi

Çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen bir ülkenin, başka ülkelerde vergilendirilmiş olan konuları vergi dışı tutmasıdır. Bunun için başka ülkelerle anlaşma yapmasına gerek yoktur, Tek yönlü olarak kendi mevzuatında yaptığı düzenlemeler ile, kaynak ülkesinde vergilendirilen unsurları vergiden istisna ederek çifte vergilendirmeyi önleyebilmektedir.

2. Uluslararası Yöntemler

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde başvurulacak yollardan biri de vergilendirme yetkileri çatışmayacak şekilde, ülkeler arasında yetkilerin paylaşımını esas alan uluslararası anlaşmalar yapılmasıdır. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar, daha çok gelir ve servet vergileri itibariyle yapılmaktadır.

D. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Düzenlenen Gelir Unsurları

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Düzenlenen Gelir Unsurlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

1. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
2. Ticari kazançlar,
3. Uluslararası taşımacılık kazançları,
4. Temettü gelirleri,
5. Faiz gelirleri,
6. Gayri maddi hak bedelleri,
7. Sermaye değer artış kazançları,
8. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
9. Ücret gelirleri,
10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
11. Sanatçı ve sporcu gelirleri,
12. Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
13. Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
14. Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler,
15. Diğer gelirler,

Anlaşmalarda gelir unsurları ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre “mukim olunan ülkeye” veya “gelirin elde edildiği kaynak ülkeye”

bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda; aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için, diğer devlette ödenen vergi; mukim olunan devlette Ç.V.Ö.A. hükümleri çerçevesinde mahsup veya istisna edilmektedir.

E. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Düzenlenen Diğer Hususlar

1. Anlaşma Kapsamına Giren Kişiler,
2. Anlaşma Kapsamına Giren Vergiler,
3. Anlaşmada Yer Alan Genel Tanımlar,
4. Mukimliğin Belirlenmesi,
5. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi,
6. Ayrım Yapılmaması,
7. Karşılıklı Anlaşma Usulleri,
8. Bilgi Değişimi,
9. Diplomatlar ve Konsolosluk Memurları,

F. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modelleri

1) OECD Modeli:

1977 yılında OECD, “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” hazırlamıştır. Daha sonra 1992 ve 1995 yılında yapılan revize çalışmalarından sonra bu anlaşma modeli, sonraki anlaşmalar için tip anlaşma olarak kullanılmaya başlanmıştır.

OECD tarafından hazırlanan “Gelir ve Servet Üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Taslağı” konulu raporda, çifte vergilendirme tanımı şu şekilde yapılmıştır; “Milletlerarası çifte vergileme olayı, genellikle, iki veya daha fazla devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle vergilendirmesi şeklinde tarif edilebilir.”

OECD modelinde, genel olarak vergilendirme yetkisinin mükelleflerin yerleşim yeri devletine ait olduğu kabul edilmiştir.

OECD tarafından benimsenen modelde kabul edilen şartları şu şekilde sıralayabiliriz.

- a) Yükümlü kişinin aynı olması,
- b) Vergilendirme döneminin aynı olması,
- c) Vergi konusunun aynı olması,
- d) Vergi türünün aynı olması,
- e) Vergilendirme yetkisine sahip ülkelerin çokluğu,

2) Birleşmiş Milletler Modeli:

Bu modelde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verilmektedir. Kaynak ülkesi ilkesinin benimsenmesiyle birlikte, Birleşmiş Milletler modeli daha çok sermaye ithal eden ülkeler olan az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih sebebi olmuşlardır.

G. Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Türkiye, ilk Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nı 03.11.1970 tarihinde Viyana’da Avusturya ile imzalamıştır. Halen yürürlükte olan anlaşmalar Gelir İdaresi Başkanlığı Web Sitesinde yer almaktadır. Son rakamlara göre toplam 84 adet anlaşma mevcuttur. Anlaşmalar genel olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergiler konusunda yapılmıştır. Bu anlaşmaların bazılarında, bilgi değişimi ve vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

Gelişmiş ülkelerle yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kaynak ülkesine ağırlık veren BM modeline, gelişmekte olan ülkelerle yapılan anlaşmalar ise ikamet ilkesine ağırlık veren OECD modeline göre düzenlenmiştir.

H. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile ilgili İkincil Mevzuat

1. Yayınlanan Genel Tebliğler

Çifte Vergilendirme ile ilgili olarak bugüne kadar 4 adet Genel Tebliğ yayınlanmış olup bunlardan 3 No.lu Genel Tebliğ 4 No.lu Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Düzenlenen Genel Tebliğler ile konuları aşağıdaki gibidir;

Tebliğin Sayısı	Resmi Gazete Tarih/ No.	Konusu
1 No.lu Tebliğ	15.05.1996/22637	Türkiye ile Hollanda arasında "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme"
2 No.lu Tebliğ	14.03.1998/23286	Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Türkiye'deki faaliyetleri

3 No.lu Tebliğ	15.07.2015/29417	Almanya'da mukim kişilerin Türkiye'deki Serbest Meslek Faaliyetleri (Yürürlükten kaldırılmıştır)
4 No.lu Tebliğ	26.09.2017/30192	Diğer ülkelerde mukim kişilerin Türkiye'deki Serbest Meslek Faaliyetleri

2. Yayınlanan Sirkülerler

Çifte Vergilendirme ile ilgili olarak bugüne kadar 3 adet Sirküler yayınlanmış bulunmaktadır.

Sirkülerin Tarih/ Sayısı	Konusu
13.02.2007/ÇVÖA-2007-1	Mukimlik Belgesi Hk.
12.10.2012/ÇVÖA-2012-1	Almanya ile Anlaşma Hk.
20.12.2013/ÇVÖA-2013-1A	Mukimlik Belgesi Hk.

3. Yayınlanan Özelgeler

1999-2018 yılları arasında verilmiş ve G.İ.B WEB Sitesinde yayınlanmış olan toplam 133 adet özelge bulunmaktadır.

Yayınlanan özelgelerde vergi türleri itibariyle uygulamaya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

SONUÇ

Günümüz ekonomilerinde devletlerin ekonomik sınırları ortadan kalkmıştır. Pek çok şirket hemen her ülkede yatırım ve faaliyet olanakları arar duruma gelmiştir.

Bu tür faaliyetlerin gelişmesi vergilendirme sorununu da beraberinde getirmiştir. Devletler; serbest rekabet ortamını zedelememek, sermaye akımına engel olmamak için bu soruna çözüm yolları aramışlar ve bu konuya hassasiyetle yaklaşmışlardır.

Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla gerek uluslararası şirketlerin gerekse şirketlerin mukimi olan ülkelerin kendi iç mevzuatlarında tek taraflı olarak yaptıkları düzenlemeler de bu sorunu çözmeye yetmemiştir.

Dünyada ülkeler arasında bir vergi anlaşmaları ağı oluşmuştur. Bu amaçla pek çok ülke ve ülkemizde vergi anlaşmaları imzalanmış ve yürürlüğe konmuştur.

Türkiye'nin bir vergi anlaşması imzalamak girişiminde bulunduğu ülkeler, genellikle, Türkiye'nin ekonomik ilişkisi olan ve yatırım potansiyeli taşıyan ülkeler olmuştur.

Türkiye gelişmiş ülkelerle vergi anlaşması akdetmesi durumunda, Birleşmiş Milletler modelini tercih etmekte ve Birleşmiş Milletler Modeli'nin kaynak devletine ağırlık veren düzenlemelerini kabul etmekte, kendine göre daha az gelişmiş ülkelerle anlaşması durumunda ise O.E.C.D. Modeline göre anlaşmayı tercih etmekte ve ikametgâh ilkesine ağırlık veren hükümler içermesine dikkat etmektedir.

Uygulama esnasında Meslek mensuplarının özellikle dikkat etmesi gereken hususların başında;

-Vergiyi doğuran olayın nerede meydana geldiği,

-Yabancı ülkede mukim bir kişinin Türkiye'de elde ettiği gelirinin dar mükellef kapsamında değerlendirilmesi yanında, Çifte Vergilendirme Anlaşması var ise; o kapsamda da "ÇVÖA şartları dahilinde vergilendirilmesi gerektiği" konusu gündeme gelmektedir. Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmaları gelir üzerinden alınan vergileri kapsama aldığından, gerek mükelleflerin, gerekse Meslek Mensuplarının, uygulamada iç mevzuat hükümlerimizin yanı sıra bu anlaşmaları da dikkate almaları gerekmektedir.

Anlaşma hükümleri çerçevesinde yetkili makamlar arasında Anlaşmaların kapsamına giren vergilere yönelik bilgi değişiminde bulunulabildiğinden, vergilerin eksiksiz ve daha doğru tahakkuk etmesi imkânı sağlanmış olmaktadır.

Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında mukimlik kavramı her bir devletin iç mevzuatına göre tespit edildiğinden, anlaşmaya konu kişiler; iki akit devlette mukim olabilmektedir. Bu durum anlaşmalarda çifte mukimlik olarak tanımlanmış ve vergilendirme yetkisinin hangi kriterlere göre tespit edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, ilgili Anlaşmaların hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları Devletin yetkili makamlarından Mukimlik Belgesi almaları ve bunu ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Türkiye'de mukim olanlar yönünden mukimlik belgesi; bu aşamada Gelir İdaresi Başkanlığı ve sadece kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir.